

Wyrok z 14 czerwca 2006 r., [K 53/05](#)
PRZECIWDZIAŁANIE OBCHODZENIU PRAWA PODATKOWEGO (II)

Rodzaj postępowania: kontrola abstrakcyjna Inicjator: Rzecznik Praw Obywatelskich	Skład orzekający: pełny skład	Zdania odrębne: 0
--	---	-----------------------------

Przedmiot kontroli	Wzorce kontroli
Występowanie przez organ podatkowy do sądu powszechnego o ustalenie istnienia albo nieistnienia stosunku prawnego lub prawa (z zakresu szeroko rozumianego prawa cywilnego), z którym związane są skutki podatkowe, jeżeli z dowodów zgromadzonych przez organ podatkowy wynikają wątpliwości co do istnienia bądź nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa [Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa: art. 199a § 3 (dodany w 2005 r.); ustawa z 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego: art. 189 ¹ (dodany w 2005 r.)]	Zasada państwa prawnego Wolność działalności gospodarczej [Konstytucja: art. 2 i art. 22]

Od pewnego czasu polski ustawodawca podatkowy próbuje przeciwdziałać jednej z postaci unikania ciężarów podatkowych, polegającej na kształtowaniu przez podatników swoich czynności cywilnoprawnych – na użytek postępowania podatkowego – w taki sposób, aby w ogóle nie powstał obowiązek podatkowy albo aby ciężar podatkowy był mniejszy niż ten, który wchodziłby w grę w razie takiego ukształtowania danej czynności cywilnoprawnej, jakie zdaniem organów podatkowych byłoby adekwatne do rzeczywistej woli osób dokonujących tej czynności oraz jej ekonomicznej treści.

Wyrokiem z 11 maja 2004 r., [K 4/03](#) (omówionym osobno) Trybunał Konstytucyjny, na wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich i Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego, orzekł o niekonstytucyjności przepisu ordynacji podatkowej, który upoważniał organy podatkowe do samodzielnego badania rzetelności określenia przez podatnika charakteru dokonanej czynności cywilnoprawnej. Według tego przepisu organy podatkowe obowiązane były pomijać skutki podatkowe takiej czynności w razie udowodnienia, że jej dokonanie nie mogło przynieść innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku. Jednocześnie organy podatkowe mogły samodzielnie przyjmować w danej sprawie skutki podatkowe innej czynności prawnej niż deklarowana przez podatnika, jeżeli strony osiągnęły zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego odpowiednia była owa inna czynność prawna.

Uznając niekonstytucyjność tej regulacji, Trybunał w uzasadnieniu wyroku w sprawie [K 4/03](#) zwrócił uwagę na niebezpieczeństwo dowolności interpretacyjnej oraz na to, że interpretacja tak nieprecyzyjnych klauzul ustawowych została powierzona organom administracji.

Nowa regulacja, zaskarżona w niniejszej sprawie, różni się od poprzedniej w szczególności tym, że ocena istnienia bądź nieistnienia określonego prawa lub stosunku prawnego z zakresu prawa cywilnego ma być dokonywana przez sąd powszechny w procesie cywilnym, którego wyrok jest wiążący dla organu podatkowego. Ustawodawca sięgnął do konstrukcji wyroku ustalającego (deklaratoryjnego) w sprawach cy-

wilnych, mającego charakter wiążącego stwierdzenia istnienia bądź nieistnienia określonego stosunku prawnego lub prawa. O ile sąd może wydać klasyczny wyrok ustalający na żądanie każdego, kto wykaże swój interes prawny (art. 189 kodeksu postępowania cywilnego), o tyle wyrok ustalający dla celów postępowania podatkowego sąd wydaje, w myśl nowego art. 189¹ k.p.c., z inicjatywy organu podatkowego (lub organu kontroli podatkowej), jeżeli jest to niezbędne dla oceny skutków podatkowych.

Rzecznik Praw Obywatelskich zaskarżył do Trybunału Konstytucyjnego również to nowe rozwiązanie. Wnioskodawca zarzucił naruszenie wywodzonej z klauzuli państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) zasady przyzwoitej legislacji, a przez to zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego prawa, a także naruszenie wolności działalności gospodarczej (art. 22 Konstytucji), wyrażającej się w swobodnym układaniu swoich stosunków cywilnoprawnych w ramach obowiązującego prawa.

W świetle niniejszego wyroku przepisy zaskarżone przez RPO mają charakter proceduralny, a nie materialny. Rzecznik nie zaskarżył art. 199a § 1 i 2 ordynacji podatkowej, mimo że pozostają one w związku z zaskarżonym § 3 tego artykułu. § 1 nakazuje organowi podatkowemu uwzględnianie zgodnego zamiaru stron i celu czynności prawnej, a nie tylko dosłownego brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony tej czynności. § 2 stanowi, że jeżeli pod pozorem dokonania określonej czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, to skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej.

ROZSTRZYGNIĘCIE

Zaskarżone przepisy są zgodne z art. 2 i 22 Konstytucji.

GŁÓWNE TEZY UZASADNIENIA

1. Konstytucja nie reguluje bezpośrednio liczby organów prowadzących postępowanie mające na celu rozstrzygnięcie sprawy indywidualnej i nie zakazuje rozdzielania czynności podejmowanych w celu rozpatrzenia takiej sprawy między różne organy ani różnicowania zasad postępowania dla poszczególnych organów. Z zasady demokratycznego państwa prawnego wynika natomiast ogólny wymóg, aby każde postępowanie prowadzone przez organy władzy publicznej w celu rozstrzygnięcia sprawy indywidualnej odpowiadało standardom sprawiedliwości proceduralnej.
2. W myśl art. 1 k.p.c. kodeks ten normuje postępowanie sądowe w sprawach ze stosunków z zakresu prawa cywilnego, rodzinnego i opiekuńczego oraz prawa pracy, jak również w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych oraz w innych sprawach, do których przepisy tego kodeksu stosuje się z mocy ustaw szczególnych (sprawy cywilne). Z tego względu powództwo o ustalenie wytoczone na podstawie przepisów zaskarżonych w niniejszej sprawie może dotyczyć wyłącznie stosunków prawnych i praw objętych zakresem stosowania kodeksu postępowania cywilnego. Przedmiotem tego powództwa nie mogą być natomiast stosunki podatkowe ani inne stosunki publicznoprawne, które nie zostały objęte kognicją sądów powszechnych.

3. Prawomocne orzeczenie sądu wydane w postępowaniu cywilnym wiąże nie tylko strony i sąd, który je wydał, lecz również inne sądy oraz inne organy państwowe i organy administracji publicznej, a w wypadkach w ustawie przewidzianych także inne osoby (art. 365 § 1 k.p.c.). Reguła ta odnosi się także do wyroków wydawanych w postępowaniach wszczętych na podstawie zaskarżonych przepisów: prawomocny wyrok sądu powszechnego w tych sprawach wiąże organy prowadzące postępowanie podatkowe, a także sądy administracyjne rozpoznające skargi na decyzje administracyjne wydane w postępowaniu podatkowym.
4. Kwestionowany art. 199a § 3 ordynacji podatkowej rozdziela kompetencje w zakresie ustalania określonych okoliczności istotnych z punktu widzenia prawa podatkowego między sądy powszechne a organy administracji publicznej prowadzące postępowania w sprawach podatkowych. Ustalenie istnienia stosunku prawnego lub prawa z zakresu prawa cywilnego, rodzinnego i opiekuńczego, prawa pracy oraz prawa ubezpieczeń społecznych należy do sądu powszechnego. Dokonanie wszelkich innych ustaleń oraz określenie konsekwencji tych ustaleń w decyzji administracyjnej należy do właściwych organów administracji publicznej. Rozstrzygnięcie przez sąd powszechny kwestii istnienia bądź nieistnienia określonego stosunku prawnego lub prawa nie ma charakteru samoistnego, lecz służy rozstrzygnięciu sprawy podatkowej przez właściwy organ. Taki podział kompetencji ma istotne znaczenie gwarancyjne dla podatników. Fachowa wiedza i kompetencja sędziów sądów powszechnych sprzyja prawidłowemu rozstrzygnięciu skomplikowanych zagadnień ze wspomnianych gałęzi prawa. Proces cywilny zapewnia przy tym podmiotom prywatnym sprawliwą procedurę, opartą na zasadzie kontradiktoryjności i prawie do wysłuchania.
5. Zaskarżone przepisy dotyczą wyłącznie procedury rozpatrywania spraw podatkowych przez organy władzy publicznej i nie regulują zagadnień materialnoprawnych. Przepisy te nie dotyczą w ogóle treści stosunków cywilnoprawnych ani praw podmiotowych podatników. W żaden sposób nie ograniczają autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych, nie wiążą żadnych konsekwencji materialnoprawnych z treścią tych stosunków, nie stanowią podstawy do wydawania decyzji określających obowiązki publicznoprawne. Przepisy te nie naruszają zatem zasady wolności działalności gospodarczej (art. 22 Konstytucji).
6. Konstytucja nakazuje ukształtowanie postępowania sądowego i administracyjnego w taki sposób, aby zapewnić stronom uzyskanie rozstrzygnięcia bez zbędnej zwłoki. Z tego względu może okazać się w praktyce niezbędne uzupełnienie badanych regulacji ustawowych o odpowiednie rozwiązania zapobiegające przewlekłości postępowania.

Przepisy Konstytucji

Art. 2. Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

Art. 22 Ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny.